



Roj: **STS 3816/2014 - ECLI:ES:TS:2014:3816**

Id Cendoj: **28079130022014100424**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/09/2014**

Nº de Recurso: **1014/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3994/2012,**
STS 3816/2014

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo

Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

SENTENCIA

Fecha de Sentencia: 29/09/2014

REC. CASACION PARA LA UNIFICACION DE DOCTRINA

Recurso Núm.: 1014 / 2013

Fallo/Acuerdo:

Votación: 24/09/2014

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Secretaría de Sala : Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: DPP

Nota:

Proceso contencioso-Administrativo.- Recurso de casación para la unificación de doctrina.

Procedimientos tributarios.- Vía económico-administrativa.- Anulación de liquidaciones tributarias por razones de fondo o sustantivas.- No cabe retrotraer actuaciones.- No obstante, si cabe liquidar de nuevo si la potestad no ha prescrito, no se incurre en reformatio in peius.- Rechazo de la doctrina del "tiro único".

REC. CASACION PARA LA UNIFICACION DE DOCTRINA Num.: 1014/2013

Votación: 24/09/2014

Ponente Excmo. Sr. D.: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

SENTENCIA

TRIBUNAL SUPREMO.

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: SEGUNDA****Excmos. Sres.:****Presidente:****D. Rafael Fernández Montalvo****Magistrados:****D. Manuel Vicente Garzón Herrero****D. Emilio Frías Ponce****D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco****D. José Antonio Montero Fernández****D. Manuel Martín Timón****D. Juan Gonzalo Martínez Micó**

En la Villa de Madrid, a veintinueve de Septiembre de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación para la unificación de doctrina 1014/13, interpuesto por ALCOHOLERA CATALANA, S.A., representada por la procuradora doña María Dolores Álvarez Martín, contra la sentencia dictada el 8 de octubre de 2012 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 244/11, relativo a liquidaciones de los impuestos especial sobre el alcohol y bebidas derivadas y sobre el valor añadido de los ejercicios 1999 a 2001. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada estimó en parte el recurso contencioso- administrativo promovido por Alcoholera Catalana, S.A., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 22 de marzo de 2011. Esta resolución administrativa de revisión, acogiendo, también en parte, el recurso de alzada instado por el Director del Departamento de Aduanas de Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra el acuerdo adoptado el 30 de marzo de 2009 por el Tribunal Regional de Cataluña en la reclamación 08/9079/04, resolvió que el defecto por el que el mencionado organismo revisor regional anuló las liquidaciones practicadas por los conceptos de impuestos sobre el valor añadido y especial sobre el alcohol y bebidas derivadas de los ejercicios 1999 a 2001 (liquidar por periodos anuales o plurianuales en vez de mensuales o trimestrales) no era de alcance formal sino sustantivo, circunstancia que, sin embargo, no impide la práctica de nuevas liquidaciones en sustitución de la anulada.

Este criterio ha sido ratificado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en la sentencia objeto de este recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que, reproduciendo el contenido de un pronunciamiento de la Sección Sexta de la misma Sala [sentencia de 5 de octubre de 2011 (recurso 239/10), FJ 2º], razona que «la anulación de las liquidaciones por el defecto apreciado en las litigiosas de haberse dictado teniendo en cuenta el periodo anual y no periodos trimestrales o mensuales, no impide a la AEAT la práctica de nuevas liquidaciones en relación con el tributo y el periodo afectados con dos limitaciones: la que impone la prescripción de los derechos de la Administración a liquidar la deuda tributaria, y la que impone el principio que prohíbe la reformatio in peius» (FJ 5º). También rechaza que la solución adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Central vulnere el principio de seguridad jurídica y la doctrina jurisprudencial (FJ 6º).

SEGUNDO .- Alcoholera Catalana, S.A., interpuso el presente recurso de casación para la unificación de doctrina el 27 de diciembre de 2012, mediante escrito en el que, tras relatar los hechos que se encuentran en la base del litigio y resumir el debate suscitado en la instancia, considera que la sentencia que combate infringe el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), así como los artículos 9.3, 14 y 24 de la Constitución Española, en cuanto proclaman el principio de seguridad jurídica, el de igualdad y el derecho a obtener la tutela judicial efectiva, respectivamente, contradiciendo la doctrina sentada en las sentencias de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de enero de 2011 (recurso 597/07) y 27 de noviembre de 2008 (recurso 214/05), de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia



de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 (recurso 3903/08) y de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de septiembre de 2008 (recurso 237/05).

Después de analizar la sentencia recurrida y las de contraste, concluyendo en la identidad de supuestos de hecho, fundamentos y pretensiones, así como en la contradicción entre los pronunciamientos alcanzados en una y en otras, razona con detalle las antedichas infracciones del ordenamiento jurídico que imputa a aquella primera:

(1ª) Del artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003. Expone que, siendo un hecho pacífico que la causa de la anulación de las liquidaciones fue un defecto material o sustantivo, la sentencia discutida considera que no es óbice para que la Administración pueda dictar nuevas liquidaciones mensuales o trimestrales sustitutivas de las anuladas, con lo que desconoce el mencionado precepto legal, que sólo permite retrotraer las actuaciones cuando el pronunciamiento anulatorio tiene lugar por haber mediado un defecto formal. Por ello -explica-, el recurso de alzada del Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales se centró en argumentar el carácter formal del defecto consistente en liquidar por periodos anuales o plurianuales, en lugar de hacerlo, como correspondía, por meses o trimestres.

(2ª) Del principio de seguridad jurídica, reconocido en el artículo 9.3 de la Constitución, pues permitiendo a la Administración liquidar de nuevo se produce «una quiebra de [la] certeza y conocimiento del derecho positivo que permite al ciudadano prever las consecuencias jurídicas de sus actos o de los actos de terceros, toda vez que el administrado se tendrá que ir oponiendo al acto administrativo hasta que la Administración "acierte" sobre cuál es la norma aplicable y la correcta forma de aplicarla».

«Se manifiesta como abiertamente contrario a dicho principio que el ciudadano no pueda conocer previamente cuáles van a ser las consecuencias y los efectos de que el acto administrativo tributario infrinja la ley». Considera, por otro lado, que el dictado de una nueva liquidación supone contradecir el principio de irrevocabilidad de las resoluciones económico-administrativas, contemplado en el artículo 213.2 de la Ley General Tributaria de 2003.

(3ª) Del principio de igualdad proclamado en el artículo 14 de la Constitución y del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 de la propia Norma fundamental. Este derecho fundamental resultaría conculcado porque la adopción de una nueva liquidación sustitutiva de la anulada implica desconocer la intangibilidad o invariabilidad de las resoluciones judiciales firmes. «[E]l derecho a la tutela judicial efectiva debería comportar la definitiva terminación de los conflictos jurídicos cuando se resuelve el proceso en el que se ha planteado dicho conflicto». Estima que también queda comprometido el principio de cosa juzgada, reconocido en el artículo 222.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero). «[D]e confirmarse el criterio de la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida, el fallo (judicial o económico-administrativo) se convertiría en una mera declaración de no adecuación a Derecho del acto administrativo, sin más eficacia que la de guiar a la Administración para corregir sus actos y ajustarlos a tal declaración».

Sostiene que la solución adoptada en la sentencia impugnada reconoce a favor de la Administración un privilegio exorbitante, contrario al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución, sin que pueda estimarse justificado, objetiva y razonablemente, en el deber constitucional de contribuir o en el principio de eficacia administrativa (artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución). En primer lugar, porque el ordenamiento jurídico ya atribuye a la Administración facultades y medios personales, materiales y legales, para hacer efectivo el principio constitucional de contribución según la capacidad económica, sin que sea razonable ni proporcionado que, además, se le reconozca una facultad indiscriminada de subsanar sus actos viciados de defectos materiales. En segundo término, porque en ningún caso puede considerarse preeminente el principio constitucional de contribución según la capacidad económica, pues están en juego principios tan esenciales como el de seguridad jurídica o el de igualdad y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y estime íntegramente las pretensiones articuladas en la demanda.

TERCERO .- En auto de 23 de junio de 2013, la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional resolvió tener por caducado el derecho de la Administración a oponerse al recurso, emplazar a las partes y remitir las actuaciones a la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

CUARTO .- Una vez recibidas las actuaciones en esta Sala, quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 20 de septiembre de 2013, fijándose al efecto el día 24 de septiembre de 2014, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sala



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña, en acuerdo de 27 de septiembre de 2004, liquidó a Alcoholera de Cataluña, S.A., el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (757.474,82 euros) y el consiguiente impuesto sobre el valor añadido (120.310,95 euros) de los ejercicios 1999 a 2001.

Interpuesta reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (número 08/9079/04), resultó estimada en resolución de 30 de marzo de 2009, que anuló aquellas liquidaciones porque los tributos fueron liquidados contemplando un único periodo plurianual (los años 1999, 2000 y 2001), siendo así que, de acuerdo con la normativa reguladora de ambos impuestos, debieron serlo por meses o trimestres, y reconoció el derecho de la compañía reclamante a la devolución de las cantidades que resultasen indebidamente ingresadas, así como al cobro de los correspondientes intereses.

El Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpuso recurso de alzada, en el que adujo que el defecto que determinó la anulación era de alcance formal, por lo que el pronunciamiento procedente era el de retroacción de actuaciones para que ese defecto formal fuese subsanado. El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 22 de marzo de 2011, concluyó que el defecto que determinó la anulación no era procedimental, sino que «se trata sencillamente de la aplicación incorrecta de la normativa liquidadora del tributo, de ahí su naturaleza material» (FJ 5º), defecto que, no obstante, no impide la práctica de nueva liquidación (FJ 7º).

Este criterio ha sido ratificado por la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación para la unificación de doctrina, para la que «la anulación de las liquidaciones por el defecto apreciado [...] no impide [...] la práctica de nuevas liquidaciones en relación con el tributo y periodos afectados, con dos limitaciones: la que impone la prescripción de los derechos de la Administración a liquidar la deuda tributaria, y la que impone el principio que prohíbe la reformatio in peius».

Alcoholera Catalana, S.A., se alza en casación para la unificación de doctrina frente al anterior pronunciamiento, considerando que infringe el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, conculca los principios de seguridad jurídica y de igualdad (artículos 9.3 y 14 de la Constitución) y desconoce el derecho a obtener la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la Constitución), contradiciendo al propio tiempo la doctrina sentada en las sentencias de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de enero de 2011 (recurso 597/07) y 27 de noviembre de 2008 (recurso 214/05), de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso - Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 (recurso 3903/08) y de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de septiembre de 2008 (recurso 237/05).

SEGUNDO .- La cuestión que suscita este recurso de casación para la unificación de doctrina es la de si, anulada una liquidación tributaria por incurrir en defectos de fondo, materiales o sustantivos, la Administración puede liquidar de nuevo. La Sala de instancia, en la sentencia impugnada, da una respuesta positiva, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y que, con el nuevo acto, no se incurra en reforma peyorativa.

Esta respuesta es la que combate Alcoholera Catalana, S.A., considerando que infringe los preceptos citados en el último párrafo del fundamento jurídico anterior y contradice la doctrina contenida en las sentencias identificadas en el mismo pasaje de esta sentencia.

La dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña el 13 de enero de 2011 (recurso 597/07) aborda un supuesto en el que, liquidado el impuesto sobre el valor añadido por un periodo anual, se anula la liquidación porque debió serlo por un periodo trimestral o mensual. Tras considerar que ese defecto es sustantivo, concluye que no procede la retroacción de actuaciones, prevista para los casos en que la anulación sea consecuencia de defectos formales.

La segunda sentencia de contraste de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada el 27 de noviembre de 2008 (recurso 214/05), refleja una realidad pareja a la anterior: la anulación de una liquidación del impuesto sobre el valor añadido por estar referida al año natural en lugar de a los periodos impositivos trimestrales propios de dicho tributo y la posterior aprobación de nuevas liquidaciones sustitutivas de la anulada. Dicho tribunal, estimando que la anulación de la primera liquidación se produjo por "motivos de origen sustancial", concluye, sin mayor explicación, que no cabía practicar las nuevas liquidaciones, que anula.

A igual esquema responde la sentencia pronunciada el 25 de septiembre de 2008 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso 237/05): el Tribunal Económico-Administrativo Central anuló una liquidación del impuesto sobre sociedades por haberse equivocado la



Inspección en la determinación del momento del devengo de un ingreso derivado de una relación contractual, pero ordenó al mismo tiempo reponer las actuaciones para determinar el importe de los ingresos devengados. La Audiencia Nacional anula este último pronunciamiento, razonando que «la retroacción de actuaciones no puede ser un instrumento que quepa utilizar con la finalidad de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar otra nueva liquidación [...] Tal pronunciamiento resulta, a juicio de la Sala, vulnerador del principio de seguridad jurídica».

Estas tres sentencias llegan, por tanto, a pronunciamientos distintos en relación con litigantes en idéntica situación, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, en los términos del artículo 96.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), por lo que resultan virtuales para realizar el juicio de contraste que requiere el recurso de casación para la unificación de doctrina.

Sin embargo, no reúne tal condición la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 (recurso 3903/08), pues allí la causa de la anulación de la liquidación originaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de la sanción que la acompañaba, actos después sustituidos por otros tras retrotraerse las actuaciones, fue un defecto formal (haberse entendido las actuaciones inspectoras con una persona carente de la debida representación del contribuyente) y no uno de alcance sustantivo o material, como ocurre en el supuesto que ahora nos ocupa. Por tanto, no se da respecto de ella la identidad de situación ni la igualdad de fundamentos que requiere el citado artículo 96.1.

TERCERO .- Así pues, la sentencia impugnada contradice la doctrina sentada en las tres de contraste citadas (dos del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y una de la Audiencia Nacional) para litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, por lo que procede que determinemos cuál de las dos tesis es la correcta. Y en esta indagación debemos responder a un doble interrogante: ¿cabe retrotraer las actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas o de fondo? Y, en el caso de que la respuesta sea negativa, ¿la imposibilidad de dar marcha atrás en el procedimiento significa que la Administración tributaria no puede ya dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada?

Ambas preguntas ya han recibido ya respuesta en nuestra jurisprudencia.

Respecto de la primera, hemos concluido en sentido negativo: nuestro sistema jurídico-tributario no contempla la retroacción de actuaciones para los casos en que se anula un acto por razones materiales. Es jurisprudencia de esta Sala [cuyo último pronunciamiento al respecto se encuentra en la reciente sentencia de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 4º)] que los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones inspectoras, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria [sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 872/06, FJ 3º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09, FJ 3º)]. En la segunda de estas tres sentencias hemos razonados que el legislador [véase el artículo 83 de la Ley General Tributaria de 2003; en el mismo sentido, el artículo 90 de la Ley homónima 230/1963, de 28 de diciembre (BOE de 31 de diciembre)] ha querido distinguir entre las competencias en materia de liquidación ("gestión", en la terminología de la Ley de 1963, "aplicación de los tributos", en la de 2003) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes. Se trata de un principio nuclear de nuestro sistema tributario que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia. De modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario reclamado.

Pues bien, el artículo 239.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (como antes el 169 de la Ley de 1963) impone al órgano competente para resolver la reclamación la obligación de decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados. En cuanto a su alcance, la resolución que adopten los órganos de revisión económico-administrativa puede ser estimatoria, desestimatoria o de inadmisibilidad. Cabe que la resolución estimatoria anule total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales (artículo 239.3, primer párrafo, de la Ley de 2003).

El régimen jurídico expuesto, como hemos reconocido en reiteradas ocasiones, otorga a los tribunales económico-administrativos una amplia facultad revisora, que va desde la mera modificación a la nulidad radical de los actos impugnados y que les faculta para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes (sentencia de 11 de marzo de 2010, casación 8651/04, FJ 4º). Sin embargo, tan amplias facultades deben ir acompañadas de las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados (sentencia de 30



de junio de 2001, casación 3958/07 , FJ 3º), dentro siempre de los límites propios de la función que tienen atribuida.

Por ello, les cabe, en efecto, declarar la nulidad del acto impugnado, anularlo total o parcialmente e, incluso, ordenar que sea dictado otro acto administrativo de liquidación por el órgano gestor o inspector competente con arreglo a las bases fijadas en la propia resolución de revisión. Pueden también aprobar resoluciones que expulsen del mundo del derecho dicho acto porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando dar marcha atrás, retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas.

Ahora bien, no cabe olvidar que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo)]. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. Desde hace años este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92 , FJ. 2º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4 º); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93 , FJ 3º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96 , FJ 4º); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98 , FJ 3º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04 , FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión.

CUARTO .- Por lo tanto, como sostiene la compañía recurrente, no cabe la retroacción de actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas, materiales o de fondo. Ahora bien, Alcoholera Catalana, S.A., confunde la imposibilidad de que se vuelva hacia atrás en el procedimiento para recorrerlo de nuevo con la prohibición de que, anulado un acto administrativo de liquidación tributaria, no pueda ser sustituido por otro. Esta constatación nos introduce en la segunda de las incógnitas a las que hacíamos referencia, que también ha sido ya despejada por nuestra jurisprudencia.

Según hemos indicado en la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 4º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4º) y en la de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 5º), el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2413/10 , 6386/09 , 6219/09 y 5043/09 , FJ 3º en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03 , FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7 º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09 , FJ 5º), ya citadas ut supra].

[No estorba recordar que la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio



ne bis in idem, en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06 , FJ 4º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 3º), 7 de abril de 2014 (casación 3714/11, FJ 2º) y 11 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13 , FJ 6º)].

No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más, se opone al principio de eficacia administrativa (artículo 103.1 de la Constitución española) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución), que abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas. Desde luego, dicho principio constitucional no conlleva, como pretende Alcoholera Catalana, S.A., la prohibición de que, ejercitada una potestad administrativa y anulado el acto a través del que se manifiesta, dicha potestad no pueda ejercitarse ya. No se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta "acertar", sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente. Por ello, tampoco cabe hablar de "privilegio exorbitante" de la Hacienda, pues no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución .

Y, para terminar, ninguna quiebra del derecho a obtener la tutela judicial efectiva se produce con ello, pues el pronunciamiento judicial (o económico-administrativo, en su caso) que anula una liquidación tributaria por razones de fondo se agota en la propia decisión anulatoria y en la expulsión del acto anulado del mundo del derecho, sin que el nuevo acto, dictado en el ejercicio legítimo de la potestad, implique dejar sin contenido dicho pronunciamiento, que se refiere al anterior, ya anulado. Por la misma razón, no padece en tales tesituras el principio de irrevocabilidad de las resoluciones económico-administrativas, que hace valer la compañía recurrente con fundamento en el artículo 213.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , ni el de cosa juzgada.

No obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)] y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española . Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98 , 4723/09 y 6393/09 , FJ 3º en los tres casos). En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción .

La doctrina que reproducimos en los anteriores fundamentos es la que se contiene en la sentencia impugnada, pues considera que la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo si el derecho a fijar la deuda tributaria no ha prescrito y siempre que no incurra en *reformatio in peius* . Siendo así, este recurso debe ser desestimado.

QUINTO .- No habiéndose opuesto la Administración al recurso de casación, procede no hacer pronunciamiento alguno sobre las costas.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina 1014/13, interpuesto por ALCOHOLERA CATALANA, S.A., contra la sentencia dictada el 8 de octubre de 2012 por la Sección Séptima de la Sala de lo



Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 244/11 , sin que proceda hacer un especial pronunciamiento sobre las costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Rafael Fernández Montalvo

Manuel Vicente Garzón Herrero Emilio Frías Ponce

Joaquín Huelin Martínez de Velasco José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón Juan Gonzalo Martínez Micó

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

FECHA:29/09/2014

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO EXCMO. SR. D. Emilio Frías Ponce A LA SENTENCIA DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2014, RECAÍDA EN EL RECURSO DE CASACIÓN EN UNIFICACIÓN DE DOCTRINA NÚMERO 1014/2013, AL QUE SE ADHIERE EL MAGISTRADO EXCMO. SR. D. Juan Gonzalo Martínez Micó.

Con todo el respeto al criterio de la mayoría, discrepo sobre la posibilidad de aprobar por la Administración una nueva liquidación en los términos a que se refiere, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, en cuanto reconoce eficacia interruptiva de la prescripción al acto anulado, lo que no comparto por las razones que formulé en el voto particular emitido en la sentencia de 19 de noviembre de 2012, dictada en el recurso de casación en interés de la ley nº 1215/2011, y a las que me remito.

Seguir manteniendo el criterio de la no interrupción de la prescripción implica que la Administración siempre tiene plazo para volver a liquidar, aunque hubiera transcurrido el de cuatro años, porque como se impugnó la liquidación, aunque la reclamación o recurso hubiera tenido éxito, la Administración puede volver a actuar al haberse interrumpido la prescripción con la reclamación o recurso.

Este planteamiento supone premiar al que hace mal las cosas, proteger al responsable del vicio, dejando indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios .

A mi juicio, procede institucionalizar la protección de un deber de buena administración y un correlativo derecho del ciudadano, como se recoge expresamente por la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en su art. 41.1, al consagrar que toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente, y dentro de un plazo razonable.

No cabe desconocer que en el presente caso las originarias liquidaciones, que afectaban a los ejercicios 1999 a 2001, fueron anuladas por resolución del TEAR de Cataluña de 30 de marzo de 2009, ante la reclamación promovida, que se tramitó con el núm. 8/9079/04, siendo objeto de recurso de alzada por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, que finalizó por resolución del TEAC de 22 de marzo de 2011, que declaró la procedencia de una nueva liquidación, aunque el defecto determinante de la anulación fuese procedimental.

Madrid, a 29 de Septiembre de 2014.

Emilio Frías Ponce Juan Gonzalo Martínez Micó

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

FECHA:29/09/2014

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO EXCMO. SR. D. Manuel Vicente Garzón Herrero A LA SENTENCIA DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2014, RECAÍDA EN EL RECURSO DE CASACIÓN EN UNIFICACIÓN DE DOCTRINA NÚMERO 1014/2013.



Nuevamente ante nosotros se plantea el problema de la reiteración de los actos administrativos.

No es necesario insistir en mi conformidad con la tesis mayoritaria en el sentido de que la Administración puede reiterar los actos liquidatorios que efectúa cuando son anulados, siempre que no hayan prescrito.

El problema radica, en mi opinión, en dilucidar cuando tales actos liquidatorios han prescrito.

El asunto que ahora decidimos constituye desde mi punto de vista un ejemplo paradigmático de esa prescripción.

Parece evidente que toda relación obligatoria tributaria tiene elementos objetivos, subjetivos y causales. Unos, con caracteres esenciales y cruciales; otros, accidentales. Los primeros, los esenciales, permiten identificar la obligación reclamada, de manera que su modificación u omisión genera, en su caso, una obligación tributaria distinta de la inicialmente contemplada. De otro lado, cuando son los elementos accidentales los que cambian, modifican o desaparecen la obligación inicial permanece.

Desde este planteamiento se infiere de modo indudable que el mero cambio de los elementos accidentales de la obligación inicialmente liquidada hace que la interrupción de la prescripción operada sobre la obligación inicial deba seguir produciendo efecto en la obligación modificada.

Contrariamente, y cuando el cambio se produce en elementos esenciales, identificativos, de la obligación inicial, la interrupción de la prescripción efectuada sobre la prescripción de la obligación inicial no puede operar sobre la obligación modificada. Y ello por la elemental consideración de que la obligación segunda, al afectar a un elemento esencial de la primera, es una obligación distinta de aquélla.

De este modo el problema se centra en dilucidar si la segunda obligación es la misma que la inicial, por haber cambiado sólo un elemento accidental, o, contrariamente, es una obligación distinta al producir el cambio sobre un elemento esencial de la primera.

En el caso que decidimos la liquidación del IVA se efectuó inicialmente por periodos anuales, cuando debió ser por periodos trimestrales. Hemos de decidir, pues, si la modificación temporal que la segunda liquidación contiene altera la esencia de la obligación inicial, convirtiéndola en otra y distinta obligación.

No ofrece dudas, al menos a mí, que el elemento temporal del hecho imponible altera esencialmente la obligación tributaria. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por ejemplo, es claro que la separación de ejercicios genera liquidaciones tributarias y deudas distintas y es frecuente contemplar la declaración de prescripción de un ejercicio y no la de otro. Además, esta Sala viene dando una clara relevancia al elemento temporal a la hora de declarar la inadmisión de los recursos, relevancia que no se puede olvidar al analizar las deudas tributarias que de cada ejercicio se derivan.

Del mismo modo, y en materia del IVA el elemento temporal es un elemento esencial de las obligaciones tributarias que por este concepto se exijan, lo que de modo reiterado viene siendo afirmado por esta Sala.

Desde el punto de vista doctrinal hay unanimidad en considerar el elemento temporal del hecho imponible es un elemento esencial de la obligación tributaria liquidada.

Siendo esto así, es evidente, para mí, que no produce interrupción de la prescripción la obligación inicial liquidada en la segunda liquidación que contiene un elemento temporal esencial y distinto de la inicial. Ello impide, en este caso, que la obligación inicial, la liquidación anual, opere interrumpiendo la prescripción sobre la segunda liquidación que es mensual. Por eso, cuando se dicta la liquidación, aquí impugnada, que tiene un elemento temporal trimestral, había transcurrido el plazo de prescripción para dictar la liquidación, por lo que ha de declararse prescrita.

Una consideración adicional es necesaria, la posición mayoritaria en este, como en tantos asuntos, contempla la obligación tributaria inicial (liquidación del IVA, en este caso) como una relación jurídica omnicomprensiva en la que se incluyen todas las obligaciones que por el concepto de IVA, en este caso, puedan producirse, lo que lleva como consecuencia (por su cualidad omnicomprensiva) la interrupción de cualquier obligación tributaria que del impuesto liquidado se efectúe posteriormente. Es claro, siempre en mi opinión, que esto no es así y que la obligación tributaria liquidada ha de identificarse no sólo con relación a un impuesto concreto, sino con referencia a los elementos esenciales que de la obligación tributaria efectivamente liquidada se deriven, de manera que cuando cambia uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria la nueva liquidación que se efectúe no goza de la interrupción producida por la liquidación inicial.

Por todo ello, estimo que la liquidación tributaria impugnada debió ser anulada.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, junto con los votos particulares que formulan los magistrados D. **Emilio**



Frías Ponce, D. Juan Gonzalo Martínez Micó y D. Manuel Vicente Garzón Herrero estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ